Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34977 du rôle
Inscrit le 29 juillet 2014

Audience publique du 23 mars 2016

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

Vu la requête inscrite sous le numéro 34977 du rôle et déposée le 29 juillet 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de la réclamation introduite le 7 janvier 2014 contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2004, 2005 et 2006, tous émis le 4 décembre 2013 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Pol Mellina, en remplacement de Maître Alain Steichen, en sa plaidoirie à l'audience publique du 17 juin 2015 ;

Vu l'avis du 23 juillet 2015 du greffe du tribunal administratif informant les parties que le tribunal a prononcé la rupture du délibéré ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en sa plaidoirie à l'audience publique du 16 septembre 2015.

Quant aux faits et rétroactes de la présente affaire, à défaut par la partie étatique d'avoir déposé le dossier administratif telle qu'elle est tenue de le faire en vertu de l'article 8, paragraphe (5) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », le tribunal est forcé de s'en tenir aux explications de la partie requérante. Ainsi, il ressort de la requête introductive d'instance que la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société ... », fut informée par lettre du 12 novembre 2012 que le service de révision a été chargé de procéder à la vérification des exercices 2004 à 2010 quand bien même que ces exercices avaient déjà fait l'objet de l'émission de bulletins d'imposition avant le début des opérations de contrôle.

Le 4 décembre 2013, les bulletins rectificatifs litigieux furent été émis suite au rapport du réviseur.

Par décision du directeur de l’administration des Contributions directes, ci-après désignée par « le directeur », du 22 mai 2014, la réclamation introduite le 7 janvier 2012 contre les bulletins de la retenue d’impôt sur le revenu de capitaux des années 2004, 2005 et 2006, tous émis le 4 décembre 2013, fut rejetée comme non fondée. Ladite décision directoriale est fondée sur les considérations et motifs suivants :

« […] *Vu la requête introduite le 7 janvier 2014 par Me Alain Steichen, au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège à L-…, pour réclamer contre les bulletins de la retenue d’impôt sur revenus de capitaux des années 2004, 2005 et 2006, tous émis le 4 décembre 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir émis des bulletins de la retenue d'impôt sur revenus des capitaux pour les années 2004, 2005 et 2006 en raison de prétendues distributions cachées de bénéfices ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ; qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a pour objet la construction d'une maison d'habitation, ainsi que de sa gestion, ainsi que toutes opérations industrielles, commerciales ou financières, mobilières ou immobilières, se rattachant directement ou indirectement à son objet social ou qui sont de nature à en faciliter l'extension ou le développement ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante invoque la nullité des bulletins litigieux et fait valoir que la prescription décennale ne jouerait pas pour les bulletins émis ;

Considérant que subsidiairement, la réclamante conteste l'existence de «faits nouveaux » au sens du § 222 AO ;

Considérant, de manière générale, qu'en matière d'impôts directs, la prescription est régie par la loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale ; que l'article 10, alinéa 1er de la loi précitée énonce :
« La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans. » ;

Considérant qu'il découle de cette disposition que si le délai de prescription de cinq ans est le délai de droit commun, le délai de dix ans est un délai spécial qui sanctionne des insuffisances imputables au contribuable soumis à l'obligation déclarative ;

Considérant qu'il est constant que la prescription décennale devient applicable en tous les cas où le § 222, alinéa 1 er, numéro 1 AO sort ses effets ;
que c'est donc à tort que la requérante invoque la nullité des bulletins ;

Considérant cependant qu'il a dès lors lieu d'examiner si c'est à bon droit que les bulletins litigieux ont été émis en vertu du § 222, alinéa 1er, numéro 1 AO ;

Considérant que « la notion de « neue Tatsache » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition » (jugement tribunal administratif du 17 février 2005, numéros 18011, 18012, 18013, 18014, 18015, 18016, 18017 et 18018 du rôle) ;

Considérant que, sur ordre du préposé du bureau d'imposition, la comptabilité de la requérante des années 2004 à 2010 a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions ;

Considérant que les parts sociales sont détenues à raison de 99% par la société anonyme ... et à raison de 1% par la dame ... ;

Considérant que la requérante critique que l'utilisation privée des voitures aurait dû être connue par le bureau d'imposition et que le bureau d'imposition « aurait pu et aurait dû demander les éclaircissements et justificatifs additionnels » ;

Considérant qu'il résulte entre autres du rapport du réviseur que le « contrôle simultané des diverses sociétés appartenant au groupe « ... » (…, …, …, …, …, ...) a permis de se rendre compte du nombre élevé de véhicules acquis ou pris en location pendant la période soumise au contrôle, plus de 70 véhicules pour la société ... et une douzaine pour les autres sociétés. Pour les années soumises au contrôle, les époux ... ne disposaient pas de véhicules privés. En outre, ce contrôle simultané a révélé que des frais de carburants ont seulement été déduits auprès de la société .... » Madame et Monsieur ... sont les seuls gérants, et seuls associés de toutes ces sociétés par leurs participations directes ou indirectes détenues dans la société .... Etant donné qu'ils ont une multitude de voitures à disposition pour leurs déplacements professionnels dans la société ... et que la société ... n'a engagé aucun salarié, il n'y a donc plus de nécessité pour la société ... de détenir une voiture » ;

Considérant que la découverte, lors du contrôle « global » de la comptabilité des sociétés du groupe « ... », de la détention du nombre élevé de voitures dans les actifs nets investis des sociétés du groupe en général, ainsi que plus particulièrement de la détention de voitures privées dans l'actif net investi de la réclamante constitue un fait nouveau justifiant l'application du § 222, alinéa 1er, numéro 1 AO ;

Considérant que d'ailleurs la réclamante ne conteste pas l'existence de distributions cachées

de bénéfices en relation avec un bon nombre de dépenses privées qui ne sont pas en relation économique avec ses revenus, tels l'acquisition de meubles privés en 2004, des frais d'entretien et réparations privés, des frais d'enlèvement d'ordures, des frais d'eau, d'électricité et de télédistribution privés, des frais de surveillance, des frais de bureau, des frais de petit matériel et outillage, des frais d'assurances, frais de décoration etc. ;

que la nature privée de tous ces frais, se rapportant également aux exercices 2004 à 2006, a seulement été constatée lors du contrôle du service de révision et constitue un autre fait nouveau ;

Considérant qu'il s'ensuit que le bureau d'imposition a valablement pu se baser sur la découverte de ces faits ou éléments de preuve nouveaux lors du contrôle fiscal pour émettre des bulletins rectificatifs au sens du § 222 AO ;

Considérant encore que le rapport établi par le réviseur reprend tous les détails et les faits relevant la nature privée se rapportant aux distributions cachées de bénéfices reprises dans les bulletins litigieux notifiés à la réclamante, contrairement aux reproches de cette dernière ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'un gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas pris en charge les dépenses privées d'un tiers sans contreprestation effective ;

que l'« administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées » (jugement tribunal administratif du 9 juin 2008 n° 23324 du rôle, arrêt Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle) ;

Considérant qu'en vertu de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées doivent faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicables pour les années 2004, 2005 et 2006 est de 20%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

Considérant que dès lors les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2004, 2005 et 2006 sont à confirmer ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. […] »

Par requête déposée greffe du tribunal administratif le 29 juillet 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 22 mai 2014.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de la base d'assiette de l'impôt commercial communal et de la retenue sur revenus de capitaux. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le prédit recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait en substance valoir que lors de la phase administrative ayant abouti à l'établissement des bulletins originaires, le bureau d'imposition aurait demandé des informations supplémentaires concernant les voitures litigieuses par rapport auxquelles les bulletins litigieux, confirmés par la décision directoriale déférée, auraient retenu une distribution cachée de bénéfices, de sorte qu'en l'espèce on ne serait pas en présence de faits nouveaux au sens du § 222 AO. Par voie de conséquences, le rapport de révision n'aurait pas révélé de faits permettant de procéder à l'établissement des bulletins rectificatifs querellés.

Force est au tribunal de retenir que dans la mesure où la partie étatique, en violation de ses obligations inscrites à l'article 8, paragraphe (5) de la loi du 21 juin 1999, n'a déposé ni le dossier contentieux ni les dossiers fiscaux de la demanderesse en relation avec les exercices fiscaux en cause, et comme le tribunal ne dispose pas d'autres pièces que le décision directoriale déférée ainsi qu'une jurisprudence invoquée par la demanderesse, il est dans l'impossibilité de vérifier le niveau des connaissances du bureau d'imposition au moment où les bulletins originaires ont été établi par rapports et faits de l'espèce. Corrélativement, le tribunal se trouve dans l'impossibilité de procéder à l'analyse de la question de savoir si le rapport du réviseur a fait surgir des éléments nouveaux susceptibles de justifier l'établissement de bulletins rectificatifs.

S'il est exact que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, le contribuable a la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt et si le tribunal a encore conscience de la jurisprudence de la Cour administrative, en la matière de distribution cachée de bénéfices, selon laquelle dans une première phase l'administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement, de sorte qu'il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées,[1] il n'en reste pas moins qu'en l'espèce l'omission par la partie étatique d'exécuter ses obligations découlant de l'article 8, paragraphe (5) de la loi du 21 juin 1999, met le tribunal dans l'impossibilité d'exercer le contrôle qui lui est dévolu par la loi à défaut d'avoir été mis en mesure de

[1] Cf. CA 11 février 2009, n° 24642C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

vérifier si les conditions de l'émission de bulletins rectificatifs se trouvent réunies et l'espèce, et plus particulièrement celle relative au surgissement d'un élément nouveau

Dans ces conditions, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation, d'annuler la décision directoriale déférée.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure au sens de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999 est à rejeter comme non fondée étant donné qu'il n'est pas établi en l'espèce en quoi il serait inéquitable de laisser à la charge de la demanderesse les sommes exposées par elle et non compris dans les dépens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare fondé ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale déférée ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie étatique aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Thessy Kuborn, premier juge,

et lu à l'audience publique du 23 mars 2016, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25 mars 2016
Le greffier du tribunal administratif